

**Audience publique extraordinaire du 27 février 2013**

Recours formé par  
la société anonyme le Monceau S.à r.l., Luxembourg  
contre le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités et le bulletin de la retenue d'impôt  
sur les revenus de capitaux

---

**JUGEMENT**

Vu la requête inscrite sous le numéro 29374 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 13 octobre 2011 par Maître Jean-Pierre Winandy, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société anonyme le Monceau S.à r.l., établie et ayant son siège social à L-2530 Luxembourg, 4, rue Henri Schnadt, représentée par ses organes en fonction, tendant à la réformation, sinon à l'annulation des bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités de l'année 2005, et du bulletin de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux de l'année 2005, tous émis le 2 juin 2010 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 9 janvier 2012 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 8 février 2012 par Maître Jean-Pierre Winandy au nom de la société anonyme le Monceau S.à r.l. ;

Vu le mémoire en duplique du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 8 mars 2012 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment les bulletins critiqués ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Jean-Pierre Winandy, et Madame le délégué du gouvernement Caroline Peffer en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 2 mai 2012.

---

En date du 19 octobre 2006, la société le Monceau S.à r.l., ci-après dénommée « la société le Monceau », déposa au bureau d'imposition Sociétés 4 de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné « le bureau d'imposition », sa déclaration pour l'impôt sur le revenu des collectivités et pour l'impôt commercial de l'année 2005.

Par un courrier du 19 janvier 2010, le bureau d'imposition s'adressa à la société le Monceau afin de demander le détail du compte fournisseurs aux dates de clôture des années 2005, 2006, 2007 et 2008 et des précisions quant à l'identité des fournisseurs qui ont été repris par le compte courant de l'associé pendant les années en cause.

Par un courrier du 11 février 2010, le bureau d'imposition adressa à la société le Monceau un rappel de sa lettre du 19 janvier 2010.

Par un courrier du 4 mars 2010, le bureau d'imposition rappela ses précédents courriers et avertit la société le Monceau qu'elle risquerait de se voir infliger une astreinte de 500 euros en vertu du § 202 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », ci-après désignée par « AO ».

Par un courrier du 6 avril 2010, le bureau d'imposition informa la société le Monceau qu'une astreinte de 500 euros lui est infligée.

Par un deuxième courrier du même jour, le bureau d'imposition informa la société le Monceau que si elle ne donnerait pas suite aux précédents courriers jusqu'au 23 avril 2010, elle serait taxée d'office.

Par un courrier du 3 mai 2010, sur base du § 205 (3) AO, le bureau d'imposition informa la société le Monceau qu'elle envisagerait d'effectuer des redressements de sa déclaration d'impôt.

Par un courrier du 17 mai 2010, la Fiduciaire Centrale du Luxembourg, ci-après dénommée « FCL », pour compte de la société le Monceau, prit position par rapport au courrier du bureau d'imposition du 3 mai 2010.

En date du 2 juin 2010, le bureau d'imposition émit à l'égard de la société le Monceau le bulletin d'impôt sur le revenu des collectivités de l'exercice 2005 ainsi que le bulletin de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux de l'exercice 2005.

Par un courrier du 1<sup>er</sup> septembre 2010, reçu en date du 3 septembre 2010, la FCL, au nom et pour compte de la société le Monceau introduisit une « *réclamation contre le bulletin d'imposition relatif aux revenus de l'exercice 2005* ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 13 octobre 2011, la société le Monceau a fait introduire un recours contre le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités de l'exercice 2005 et contre le bulletin de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux de l'exercice 2005, tous les deux émis le 2 juin 2010.

Le délégué du gouvernement fait de prime abord valoir quant à la recevabilité de la requête introductive d'instance qu'à défaut de porter une signature, elle serait irrecevable en vertu de l'article 57 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, ci-après dénommée « la loi du 21 juin 1999 ».

Lors de l'audience publique du 2 mai 2012, sur question afférente du tribunal, le délégué du gouvernement, reconnaissant que la requête introductive d'instance porte la signature du litismandataire de la société le Monceau renonça à ce moyen.

Conformément aux dispositions combinées du § 228 AO et de l'article 8 (3) 3. la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, ci-après désignée par « la loi du 7 novembre 1996 », le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé par un contribuable contre un bulletin de l'impôt. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours principal en réformation introduit contre les bulletins précités.

Quant à la recevabilité du recours sous analyse, le délégué du gouvernement fait valoir qu'en vertu du § 228 AO et de l'article 8 (3) de la loi du 7 novembre 1996 un recours contentieux dirigé contre un bulletin d'impôt serait irrecevable *omisso medio* si ledit bulletin et les contestations formulées à son encontre n'ont pas été soumis au préalable pour examen et décision au directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur ». En effet, la réclamation préalable et régulière devant le directeur serait une condition *sine qua non* de la recevabilité du recours devant le tribunal administratif. Or, en l'espèce, la réclamation introduite par la société le Monceau devant le directeur le 3 septembre 2010 ne répondrait pas aux conditions de forme et de contenu prévues au § 249 (4) AO, étant donné qu'elle ne contiendrait pas la désignation des décisions contre lesquelles elle est dirigée.

A cet égard, la demanderesse fait valoir que la réclamation litigieuse aurait été introduite contre le bulletin d'imposition relatif au revenu de l'année 2005 et que les indications faites par un non professionnel de la postulation auraient été suffisamment claires pour permettre à toute personne de bonne foi de comprendre quel en était l'objet. Par ailleurs, la procuration qu'elle aurait donné à la FCL confirmerait pour autant que de besoin quelles étaient ses intentions.

Aux termes du § 228 AO : « *Les décisions visées aux §§ 211, 212, 212a, alinéa 1<sup>er</sup>, 214, 215, 215a et 235 peuvent être attaquées dans un délai de trois mois par voie de réclamation devant le directeur de l'Administration des contributions directes ou son délégué. Il sera procédé conformément au § 299. La décision du directeur est susceptible d'un recours devant le tribunal administratif, qui statuera au fond.* »

Il s'ensuit qu'un bulletin d'impôt sur le revenu doit être contesté au moyen d'une réclamation adressée au directeur dans un délai de trois mois, un recours contentieux pouvant seulement être introduit contre une décision directoriale expresse, voire contre le bulletin d'impôt en cas de silence du directeur pendant plus de six mois à l'égard de la réclamation lui soumise relativement au bulletin d'impôt dont il s'agit.<sup>1</sup>

Quant à la forme et quant au contenu que doit revêtir une telle réclamation pour être valablement introduite, le § 249 (4) AO dispose : « *Bei der Einlegung [der Rechtsmittel] soll die Entscheidung gezeichnet werden, gegen die das Rechtsmittel gerichtet ist. Es soll angegeben werden, inwieweit die Entscheidung angefochten und ihre Aufhebung beantragt wird. Ferner sollen die Tatsachen, die zur Begründung dienen, und die Beweismittel angeführt werden.* »

Il suit des dispositions précitées que même si aucun formalisme n'est imposé aux contribuables en ce qui concerne la forme de l'introduction de leur réclamations, néanmoins faut-il qu'ils fassent preuve d'un minimum de diligences concernant la formulation du contenu de la réclamation, de sorte que celui qui en est saisi soit en mesure de la qualifier utilement notamment quant à la question de savoir s'il s'agit effectivement d'une réclamation,<sup>2</sup> et quant à la décision contre laquelle la réclamation est dirigée.

---

<sup>1</sup> Voir en ce sens TA 10 janvier 2001, n°12038 du rôle, Pas.adm. 2012, V° Impôts, n° 710 et les références y citées

<sup>2</sup> Voir en ce sens TA 21 novembre 2005, n° 19625 du rôle, Pas. adm. 2012, V° Impôts, n° 603 et les références y citées

En l'espèce, force est au tribunal de constater que s'il est exact que la réclamation du 1<sup>er</sup> septembre 2010 introduite par la FCL indique vouloir réclamer contre « *le bulletin d'imposition relatif aux revenus de l'exercice 2005* », employant ainsi une formulation peu précise, il n'en reste pas moins que l'auteur de cette réclamation, en l'occurrence la FCL, précise que sont visés les bulletins établis par le bureau d'imposition en date du 2 juin 2010 et adressés à sa cliente, à savoir la société le Monceau, de sorte que le directeur n'a pas pu se méprendre quant à l'objet de la réclamation. Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que la réclamation introduite en date du 1<sup>er</sup> septembre 2010 était valable, de sorte que le moyen selon lequel le recours sous analyse serait irrecevable *omisso medio*, laisse d'être fondé.

Le recours en réformation, par ailleurs introduit dans les formes et délai de la loi, est recevable.

Il n'y a partant pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

Quant au fond, la demanderesse fait valoir qu'un taux d'intérêt débiteur de 4,75 % aurait été calculé sur le compte courant associé, mais que lors du redressement le bureau d'imposition aurait porté ce taux d'intérêt à 5,00 % sans indiquer la base du calcul. Elle aurait signalé ce fait par la lettre du 17 mai 2010, mais n'aurait pas eu de réponse.

A cet égard, le délégué du gouvernement fait valoir que la circulaire L.I.R. numéro 164/1 du 23 mars 1998 fixerait le taux d'intérêt à appliquer au compte courant débiteur d'associés de collectivités soumises à l'impôt sur le revenu des collectivités forfaitairement à 5,00 % l'an. En vertu de cette même circulaire, dans l'hypothèse où le compte courant serait débiteur pendant toute la durée de l'année d'imposition, les intérêts pourraient être calculés en appliquant le taux d'intérêt de 5,00 % sur la moyenne arithmétique du montant du compte courant débiteur au début et à la fin de l'exercice d'exploitation.

En l'espèce, les opérations de remboursement sur le compte courant n'auraient pas été effectuées de manière régulière au cours de l'année d'exploitation 2005 et des montants élevés auraient été crédités à la fin de l'exercice d'exploitation, de sorte que ces opérations ne pourraient pas être prises en compte pour le calcul de la moyenne arithmétique.

Dans son mémoire en réplique, la demanderesse fait valoir que les circulaires administratives ne seraient pas opposables au contribuable et qu'il appartiendrait à l'administration de prouver que le taux appliqué par elle était insuffisant par rapport au taux du marché applicable en l'espèce compte tenu de toutes les circonstances pertinentes.

Le délégué du gouvernement, dans le mémoire en duplique, fait valoir que la demanderesse n'aurait pas contesté l'application du taux de 5,00 % par le bureau d'imposition au titre des années d'imposition 2005, ni dans sa réclamation devant le directeur, ni dans la requête introductive d'instance. Elle n'aurait d'ailleurs jamais contesté le calcul des intérêts opérés par le bureau d'imposition au cours des années d'imposition antérieures et même ultérieures à 2005. La demanderesse aurait en effet simplement demandé le 17 mai 2010 et dans sa réclamation du 1<sup>er</sup> septembre 2010, des explications quant au taux d'intérêt applicable, explications qui lui auraient été fournies dans le cadre de la procédure contentieuse.

Force est au tribunal de constater à cet égard que s'il est exact que la demanderesse a demandé des explications quant à la différence du taux appliqué, en l'occurrence 4,75 %, et celui lui imposé par le bureau d'imposition, à savoir 5,00 %, sans qu'elle n'ait reçu d'explications avant l'introduction de son recours contentieux, il ressort implicitement, mais nécessairement tant de la réclamation que du recours contentieux et encore du mémoire en réplique afférent que la demanderesse conteste l'application du taux d'intérêt de 5,00 % sur le compte courant associé.

Le tribunal est amené à retenir par ailleurs, que les circulaires administratives ne sont pas opposables au contribuable et ne sauraient être qualifiées de sources de droit, de sorte que, à défaut d'autres explications plus circonstanciées de la part de la partie étatique quant au taux de 5,00 % retenu par le bureau d'imposition, il y a lieu d'appliquer, par réformation des bulletins déferés, le taux d'intérêt de 4,75 % au compte courant débiteur de l'associé de la demanderesse.

Quant au traitement du compte fournisseur en tant que distribution cachée de bénéfices, la demanderesse fait valoir que déjà en date du 17 mai 2010, la FCL aurait fait part au bureau d'imposition que sa mandante aurait connu par le passé des problèmes de liquidités et que Monsieur Lanter, associé de la demanderesse, aurait décidé de procéder au paiement de toutes les dettes qu'elle avait auprès de ses fournisseurs, soit en son nom personnel, soit par l'intermédiaire de ses sociétés. Elle estime qu'il serait incompréhensible que l'apurement du compte courant suite au paiement des dettes sociales par Monsieur Lanter pourrait constituer un enrichissement dans son chef et partant être imposable en tant que distribution cachée de bénéfices au profit de l'associé précité. Il ne serait en effet pas concevable que ce procédé serait à qualifier d'un enrichissement de la société qui aurait été transféré à l'associé. S'il était exact que le paiement par une société des dettes de son associé serait le cas échéant à qualifier de distribution cachée de bénéfices, une pareille qualification serait inconcevable dans l'hypothèse inverse. Ainsi, à première vue, on pourrait y voir un apport caché, mais certainement pas une distribution cachée de bénéfices. La demanderesse en conclut que le paiement des dettes précitées ne saurait constituer une distribution cachée de bénéfices, mais, comme tout paiement d'une dette, constituerait une opération parfaitement neutre.

Par ailleurs, sa fiduciaire aurait contacté par écrit les vingt-deux fournisseurs, mais seulement huit auraient répondu pour confirmer qu'ils n'auraient plus de créances envers la société le Monceau. Elle conclut qu'elle aurait apporté la preuve que ses dettes auraient été acquittées par Monsieur Lanter.

Finalement, elle donne encore à considérer que la thèse de l'administration ne serait correcte que si tous les créanciers avaient renoncé à leur créance dans l'intégralité et si que Monsieur Lanter faisait comme si c'était lui qui aurait payé ces créances en passant par le compte courant. Or, cette hypothèse devrait être prouvée par l'administration dans la mesure où il s'agirait du fait déclenchant l'obligation fiscale telle que prévue par l'article 59 de la loi du 21 juin 1999.

Le délégué du gouvernement fait valoir que ce serait à juste titre que le bureau d'imposition a requalifié l'opération consistant à créditer le compte courant de l'associé par le débit du compte fournisseur comme une distribution cachée de bénéfices. En effet, malgré les demandes répétées de la part du bureau d'imposition sur base du § 205 AO, la demanderesse n'aurait pas respecté les obligations de collaboration et de renseignement lui imposées par les §§ 170 et 171 AO.

Il résulterait par ailleurs des documents comptables déposés par la demanderesse que le compte courant associé aurait été crédité à la fin de l'exercice d'exploitation sous le libellé fournisseur à hauteur de 201.293,26 euros, ce montant correspondant au total du montant débité du compte fournisseur au cours de l'exercice 2005. La demanderesse serait pourtant restée en défaut de fournir les détails du compte fournisseur à la date du 31 décembre 2005. Ainsi, le bureau d'imposition aurait été dans l'impossibilité d'apprécier quels ont été les fournisseurs repris au compte courant associé, si ces fournisseurs ont effectivement été payés, soit au moment de leur mise au débit, soit à un moment ultérieur et si les sommes représentant les dettes envers ces fournisseurs étaient encore dues à la clôture du bilan. Finalement, la partie étatique donne encore à considérer que le changement dans la personne du créancier ne serait étayé par aucune pièce et que les divers courriers versés par la demanderesse à l'appui du présent recours démontreraient davantage qu'elle ne serait pas ou plus débitrice envers certains fournisseurs.

Le délégué du gouvernement en conclut que ce serait à juste titre que le bureau d'imposition aurait augmenté le bénéfice imposable de la société au titre de l'année 2005 à hauteur du montant des dettes fournisseurs prétendument apurées par Monsieur Lanter.

Dans son mémoire en réplique, la demanderesse conteste que des demandes répétées lui auraient été adressées et estime que la réalité des dettes résulterait de sa comptabilité qui serait présumée régulière et aurait partant force probante.

Dans son mémoire en duplique, la partie étatique estime que la demanderesse aurait dû conserver ses documents comptables ainsi que les pièces justificatives en conformité aux obligations prescrites par le code de commerce, de sorte que le bureau d'imposition aurait pu légitimement lui demander la production de ces pièces.

Concernant la distribution cachée de bénéfices, l'article 164 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après dénommée « LIR », dispose comme suit : « (1) *Pour déterminer le revenu imposable, il est indifférent que le revenu soit distribué ou non aux ayants droit.*

*(2) Sont à considérer comme distribution dans le sens de l'alinéa qui précède, les distributions de quelque nature qu'elles soient, faites à des porteurs d'actions, de parts bénéficiaires ou de fondateurs, de parts de jouissance ou de tous autres titres, y compris les obligations à revenu variable donnant droit à une participation au bénéfice annuel ou au bénéfice de liquidation.*

*(3) Les distributions cachées de bénéfices sont à comprendre dans le revenu imposable. Il y a distribution cachée de bénéfices notamment si un associé, sociétaire ou intéressé reçoit directement ou indirectement des avantages d'une société ou d'une association dont normalement il n'aurait pas bénéficié s'il n'avait pas eu cette qualité ».*

Les distributions cachées de bénéfices visées par l'article 164 (3) LIR existent si un associé ou un actionnaire reçoit directement ou indirectement d'une société des avantages qui s'analysent pour cette dernière en un emploi de revenus sans contrepartie effective et que l'associé ou actionnaire n'aurait pas pu obtenir en l'absence de ce lien. La situation concernée est celle où un gestionnaire prudent et avisé n'aurait pas accordé un avantage similaire à un tiers.

Aux termes de l'article 59 de la loi du 21 juin 1999, « *la preuve des faits déclenchant l'obligation fiscale appartient à l'administration, la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la cote d'impôt appartient au contribuable* ».

La charge de la preuve de l'existence d'une distribution cachée de bénéfices repose donc en premier lieu sur le bureau d'imposition. Celui-ci doit en effet procéder à un examen impartial et objectif des déclarations du contribuable et relever des éléments qui lui paraissent douteux et qui pourraient indiquer l'existence de distributions cachées de bénéfices. Ainsi, c'est essentiellement lorsque le bureau d'imposition peut faire état d'un faisceau de circonstances qui rendent une telle distribution probable et qui n'ont pas été éclairées ou documentées par le contribuable que le bureau peut mettre en cause la réalité économique des opérations et supposer une diminution induite des bénéfices de l'entreprise sans avoir à la justifier exactement. Il y a alors renversement de la charge de la preuve, le contribuable devant prouver qu'il n'y a pas diminution de bénéfices ou que celle-ci est économiquement justifiée, et non seulement motivée par des relations particulières entre deux entités liées.<sup>3</sup>

En l'espèce, il y a lieu de constater, tel que cela a été relevé à juste titre par le délégué du gouvernement, d'un côté, que le compte courant associé a été crédité d'un montant de 201.293,26 euros, et, de l'autre côté, que la demanderesse n'a donné de suites utiles aux différents courriers lui adressés par le bureau d'imposition afin d'éclaircir cette opération, de sorte que c'est *a priori* à bon droit que le bureau d'imposition a conclu à un avantage accordé à l'associé sans contrepartie effective et, partant, à une distribution cachée de bénéfices.

En ce qui concerne les explications de la demanderesse fournies lors de la phase contentieuse pour justifier cette opération, le tribunal est amené à conclure qu'à défaut de prouver, pièces à l'appui, que Monsieur Nico Lanter, associé de la demanderesse, a payé au nom et pour compte de cette dernière des factures dues par elle, et que le fait de créditer le compte courant associé ne constitue dès lors qu'une compensation du paiement des factures, ces explications, confrontées aux contestations de la partie étatique, sont insuffisantes pour contredire la conclusion retenue par le bureau d'imposition. A cet égard, le tribunal tient encore à relever que les pièces versées en cause, en l'occurrence plusieurs certificats d'entreprises se limitant à déclarer que la demanderesse n'aurait plus de dettes auprès d'elle, sont insuffisants afin de prouver que l'opération de créditer le compte courant associé était en fait une opération parfaitement neutre.

Finalement, le tribunal tient à rappeler que toute entreprise a l'obligation de garder les documents comptables pour une durée de dix ans en vertu de l'article 16 du Code de commerce, de sorte que la preuve de l'existence des dettes et du paiement de ces dernières par l'associé ne saurait être considérée comme déraisonnable.

Il s'ensuit que c'est à juste titre que le bureau d'imposition a retenu une distribution cachée de bénéfices, de sorte que le recours est à rejeter pour autant qu'il est dirigé contre ce volet du bulletin.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que le recours est à rejeter comme étant non fondé en ce qui concerne la conclusion litigieuse quant à la distribution cachée de bénéfices.

---

<sup>3</sup> cf. Cour adm. 1<sup>er</sup> février 2000, n° 11318C, Pas. adm. 2012, v° Impôts, n° 350

Eu égard à l'issue du litige, il y a lieu d'imputer la moitié des frais à la demanderesse et l'autre moitié à la partie étatique.

**Par ces motifs,**

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le dit partiellement fondé ;

partant, par réformation, dit qu'il y a lieu d'appliquer le taux d'intérêt de 4,75 % au compte courant associé ;

partant, renvoie le dossier au directeur de l'Administration des contributions directes en prosécution de cause ;

rejette le recours pour le surplus ;

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation ;

condamne la demanderesse et la partie étatique chacune à la moitié des frais.

Ainsi jugé par :

Claude Fellens, vice-président,  
Annick Braun, premier juge,  
Andrée Gindt, juge,

et lu à l'audience publique extraordinaire du 27 février 2013 par le vice-président en présence du greffier Michèle Hoffmann.

s. Michèle Hoffmann

s. Claude Fellens

**Reproduction certifiée conforme à l'original**

Luxembourg, le 27/2/2013

Le Greffier du Tribunal administratif